

Audience publique du 29 mars 2006

Recours formé par
Monsieur ..., ...,
contre un bulletin de l'impôt sur le revenu du bureau d'imposition Capellen
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 20080 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 8 juillet 2005 par Maître Gaston VOGEL, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., ..., domicilié à L-..., tendant à l'annulation du bulletin d'impôt sur le revenu pour l'année 2000 émis par le bureau d'imposition Capellen de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes en date du 6 février 2004, en ce que les 9/10^{ième} du mémoire d'honoraires de son mandataire dans les affaires l'ayant opposé au ministère public n'ont pas été retenues comme charges extraordinaires ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 8 décembre 2005 ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment le bulletin d'impôt attaqué ;

Oùï le juge-rapporteur en son rapport, ainsi que Maître Frédéric MIOLI, en remplacement de Maître Gaston VOGEL, et Monsieur le délégué du Gouvernement Jean-Marie KLEIN en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 8 mars 2006.

Par courrier de son mandataire du 5 mars 2004, Monsieur ... présenta auprès du directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après « *le directeur* », un « *recours gracieux préalable au recours devant le tribunal administratif* » dirigé à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année 2000 émit en date du 6 février 2004 par le bureau d'imposition de Capellen de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes.

Les critiques de Monsieur ... portent sur ce que les frais d'avocat résultant d'un mémoire d'honoraires du 5 juin 2000 d'une hauteur totale de 1.712.145,- Luf, dont 1.237.145 réglés en 2000, n'ont pas été pris en compte en tant que charges extraordinaires, abstraction faite de l'amende pénale prononcée. Le mandataire de Monsieur ... invite encore le directeur à revoir « *le décompte litigieux* » dans le cadre du recours gracieux, ainsi désigné.

Par requête déposée en date du 8 juillet 2005, Monsieur ... a fait introduire un recours tendant à la réformation du bulletin d'imposition du 6 février 2004 précité, tout en énonçant qu'il y a lieu de retenir comme charge extraordinaire les 9/10^{èmes} du mémoire d'honoraires litigieux s'élevant, pour l'année 2000 à 1.237.145,- francs, soit 30.668,02 €, étant entendu qu'il n'a jamais reçu de réponse à son prédit courrier du 5 mars 2004 adressé au directeur.

Le recours est motivé comme suit :

« que c'est à tort que l'administration a refusé de retenir comme charge extraordinaire (article 127 du L.I.R.) les frais d'avocat qu'il a dû exposer dans son affaire dite de « corruption » et qui s'élèvent à 1.237.145,- francs, soit 30.668,02 € ;

que ... a dû se défendre depuis 1992 contre une accusation qu'il considérait comme injuste, qu'aux termes d'une longue et laborieuse procédure, il a bénéficié sur 45 inculpations d'un acquittement pour 41 ;

que par conséquent, il a le droit de revendiquer au titre de charge extraordinaire les 9/10^{ème} du mémoire d'honoraires ;

qu'en effet, il tombe sous le sens qu'une telle charge était inévitable alors que le requérant n'a pu s'y soustraire pour des raisons tout aussi matérielles, morales et surtout juridiques ;

que l'interprétation par l'administration de l'article 127 est arbitraire et contraire au principe de l'égalité des citoyens devant l'impôt ».

Le délégué du Gouvernement fait valoir en premier lieu que la recevabilité du recours ne donnerait pas lieu à observation, pour réfuter ensuite les arguments du demandeur et conclure au non-fondé du recours.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 22 mai 1931, appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* » et de l'article 8(3)3 de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal administratif est appelé à statuer comme juge du fond sur un recours introduit contre un bulletin d'imposition en matière d'impôt sur le revenu dans l'hypothèse où une réclamation au sens du paragraphe 228 AO a été introduite et qu'aucune décision définitive n'est intervenue dans le délai de six mois à partir de la demande.

Le demandeur fait valoir comme seul moyen à l'appui de sa requête que le bulletin d'impôt litigieux serait à réformer pour reposer sur une interprétation arbitraire et contraire aux dispositions de l'article 127 L.I.R.

Aux termes de l'article 127 LIR « (1) *Sur demande, le contribuable obtient un abattement de revenu imposable du fait de charges extraordinaires qui sont inévitables et qui réduisent d'une façon considérable sa faculté contributive.* (2) *Le contribuable est censé avoir des charges extraordinaires lorsqu'il a des obligations qui n'incombent normalement pas à la majorité des contribuables se trouvant dans une condition analogue quant à la situation familiale et quant à l'importance des revenus et de la fortune. Ne sont toutefois pas à prendre en considération les charges et dépenses déductibles à titre de dépenses d'exploitation, de frais d'obtention ou de dépenses spéciales.* (3) *Une charge extraordinaire est inévitable au sens du présent article, lorsque le contribuable ne peut s'y soustraire pour des raisons matérielles, juridiques ou morales ».*

L'abattement de revenu imposable au titre de l'article 127 LIR n'est accordé que si trois conditions de fond sont simultanément remplies, à savoir la charge doit être extraordinaire, elle doit être inévitable et elle doit réduire la faculté contributive du contribuable de façon considérable.

En l'espèce, seule une des conditions se trouve en discussion, à savoir le caractère inévitable de la charge.

Le demandeur soutient que les frais d'avocat par lui supportés étaient inévitables, dans la mesure où il a dû avoir recours à un avocat pour se défendre dans le cadre d'une affaire pénale dite de « *corruption* ». Dans la mesure où il aurait été acquitté de 41 inculpations sur 45, il serait en droit de revendiquer la déduction, à titre de charge extraordinaire, de 9/10 du mémoire d'honoraires.

Il est constant que les frais d'un procès peuvent tomber dans le champ d'application de l'article 127 LIR lorsque les conditions de cet article sont remplies. Néanmoins, s'il s'agit d'une affaire pénale pour une infraction intentionnelle et que le contribuable a été condamné, l'article 127 LIR ne peut être invoqué. En effet, lorsqu'un contribuable a troublé l'ordre public, et ceci de manière intentionnelle, et qu'il a été condamné pour ces faits, le contribuable, qui a dû supporter les frais d'avocat pour se défendre, ne saurait néanmoins soutenir que ces frais étaient inévitables, étant donné qu'ils ont été causés par son comportement personnel non conforme à la loi.

En l'espèce, il ressort du jugement du tribunal d'arrondissement de et à Luxembourg, chambre correctionnelle, du 10 mars 2003, que Monsieur ... a été inculpé principalement du chef de corruption des fonctionnaires publics (princ. article 247 du code pénal, subs. article 246 du code pénal) et subsidiairement du délit d'immixtion (article 245 du code pénal) et qu'il a été condamné sur base de l'article 246 alinéa 1^{er} du code pénal.

A la lecture du jugement, il découle que les accusations de corruption passive à l'égard de Monsieur ... sont fondées. Si en raison du dépassement du délai raisonnable, c'est-à-dire, en raison d'une durée excessive de la procédure, trois témoins importants étaient entre-temps décédés, ainsi que certains faits n'ont plus pu être établis à l'exclusion

de tout doute, de même que certaines préventions étaient prescrites, avec comme corollaire un allègement de la peine prononcée lors de la condamnation, il résulte néanmoins du jugement précité que *« concernant la peine à appliquer, néanmoins il importe de relever que la corruption constitue une menace sérieuse et grave pour la démocratie ... Le délit de corruption constitue dès lors une atteinte grave à l'ordre public. Il y a encore lieu de souligner l'intention délictuelle continuée du prévenu »*.

Or, chaque fait de corruption pris isolément étant punissable et l'acquittal partiel n'étant pas de nature à entraîner l'extinction de l'infraction libellée à son encontre, il importe peu que vu les circonstances de l'affaire, Monsieur ... fut acquitté des 9/10 des inculpations retenues à son encontre, du moment que l'accusation de corruption passive a été retenue dans son chef, tel que cela ressort du jugement précité du tribunal qui acte que *« les éléments constitutifs de l'infraction prévue à l'article 246, alinéa 1^{er} du code pénal se trouvent dès lors établis, de sorte que cette prévention est à retenir à l'encontre de ... »*.

Ainsi, comme l'a relevé à bon droit le délégué du Gouvernement, dans la mesure où les faits ayant emporté une condamnation et ceux pour lesquels il y a eu acquittal sont en l'espèce étroitement liés, le recours n'est pas fondé.

C'est partant à bon droit que le bureau d'imposition n'a pas fait droit à la demande de déduction des frais d'honoraires de Monsieur ... en tant que charges extraordinaires, alors que les conditions d'application de l'article 127 LIR, tenant au caractère inévitable des frais exposés, ne sont pas remplies.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation recevable ;

au fond, le déclare non justifié et en déboute ;

condamne le demandeur aux frais .

Ainsi jugé par :

Mme Lenert, vice-président,
Mme Lamesch, premier juge,
M. Sünner, juge,

et lu à l'audience publique du 29 mars 2006 par le vice-président en présence de M. Schmit, greffier en chef.

s. Schmit

s. Lenert